



Abteilung I  
A-5747/2022

## Urteil vom 21. März 2025

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
Susanne Gantenbein, Fürsprecherin, und  
Daniel Leuenberger,  
T+R AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),**  
Direktionsbereich Strafverfolgung,  
(...),  
Vorinstanz.

Gegenstand

VOC-Abgabe; Nachforderung vom Januar 2016 bis  
Januar 2020.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in (Ort) bezweckt gemäss Auszug aus dem Handelsregister des (Kantons) den Kauf, Vertrieb und Verkauf aller Arten von Treibstoffen, Mineralölprodukten jeglicher Art und ähnlichen Produkten (...). Sie ist nach eigenen Angaben Einkäuferin von Rohmaterialien und Zwischenprodukten, die vollständig zur unmittelbaren Herstellung von Treib- und Brennstoffen (...) in (Ort) (Eigentum der Schwestergesellschaft B. \_\_\_\_\_ SA) verwendet werden. Überdies ist sie Verkäuferin der so hergestellten Endprodukte (Treib- oder Brennstoffe).

**A.b** Die A. \_\_\_\_\_ AG verfügt über die (...) gültige Bewilligung Nr. (...) des Bundesamts für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG; bis 31. Dezember 2021 Eidgenössische Zollverwaltung [EZV]) zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten flüchtigen organischen Verbindungen (VOC) im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens gemäss Art. 21 der Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOCV, SR 814.018). (...).

**B.**

**B.a** Am 22. Oktober 2020 führte die EZV, handelnd durch den Zoll Nordost, eine Unternehmenskontrolle im Bereich VOC bei der A. \_\_\_\_\_ AG durch. Die Kontrolle wurde auf dem Korrespondenzweg basierend auf den elektronisch zur Verfügung gestellten Unterlagen durchgeführt. Gemäss Feststellungsprotokoll vom 16. Juni 2022 wurde im Rahmen der Kontrolle u.a. festgestellt, dass in den Jahren 2015-2020 teilweise abgabepflichtige Produkte bei der Einfuhr in die Schweiz zu Unrecht nicht als solche angemeldet bzw. nicht in die VOC-Bilanzen der entsprechenden Betriebsstandorte der A. \_\_\_\_\_ AG (Betriebsstandort 1 und Betriebsstandort 2) eingebucht worden waren. Zudem sei teilweise die auf den VOC-Abgaben lastende Mehrwertsteuer nicht erhoben worden. Es wurde eine Zollstrafuntersuchung gegen einen Mitarbeiter der A. \_\_\_\_\_ AG und gegen unbekannte Täterschaft in Besorgung der Angelegenheiten der A. \_\_\_\_\_ AG eröffnet.

**B.b** Mit Schreiben vom 27. September 2022 teilte das BAZG, Strafverfolgung, Zollfahndung Ost (heute: Direktionsbereich Strafverfolgung des BAZG) der A. \_\_\_\_\_ AG mit, dass beabsichtigt werde, Abgaben in Höhe von Fr. 51'164'284.85 zzgl. Verzugszins nachzufordern. Der A. \_\_\_\_\_ AG wurde eine Frist von 10 Tagen für eine allfällige Stellungnahme eingeräumt.

**B.c** Mit Eingaben vom 17. und 27. Oktober 2022 nahm die A. \_\_\_\_\_ AG innert der erstreckten Frist Stellung. Sie beantragte zusammengefasst den Verzicht auf die nachträgliche Erhebung der Abgaben und die Ansetzung einer Besprechung mit den für die Überprüfung der VOC-Bilanzen zuständigen kantonalen Behörden. Überdies sei ihr betreffend die streitbetreffenden Einfuhren von Propan und Reformate eine Nachfrist zur Einreichung der vollständigen VOC-Bilanzen anzusetzen.

**B.d** Mit Verfügung über die Leistungspflicht vom 9. November 2022 verpflichtete das BAZG, Strafverfolgung, Zollfahndung Ost die A. \_\_\_\_\_ AG gestützt auf Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0), für die Zeit von Januar 2016 bis Januar 2020 VOC-Abgaben in Höhe von Fr. (...), Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. (...) und Verzugszinsen in Höhe von Fr. (...) (insgesamt Fr. [...]) zu bezahlen.

### **C.**

**C.a** Mit Eingabe vom 9. Dezember 2022 erhebt die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die Verfügung des BAZG (nachfolgend: Vorinstanz) vom 9. November 2022 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die Verfügung sei für nichtig zu erklären. Eventualiter sei die Verfügung im Betrag von Fr. (...) aufzuheben; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 2. März 2023 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

**C.c** Die Beschwerdeführerin lässt dem Bundesverwaltungsgericht mit Eingabe vom 15. Juni 2023 eine Replik zukommen. Sie bestätigt die in der Beschwerde gestellten Anträge und beantragt zudem eventualiter, die Angelegenheit sei zu weiteren Abklärungen an die zuständige Behörde zurückzuweisen.

**C.d** Die Vorinstanz dupliziert mit Eingabe vom 18. August 2023.

**C.e** Mit Schreiben vom 4. September 2023 teilt die Beschwerdeführerin mit, dass sie auf eine förmliche Stellungnahme zur Duplik verzichte. Gleichzeitig äussert sie sich zu zwei Punkten.

**C.f** Mit Verfügung vom 6. September 2023 übermittelt das Bundesverwaltungsgericht der Vorinstanz ein Exemplar der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 4. September 2023.

**C.g** Mit Zwischenverfügung vom 20. November 2024 teilt das Bundesverwaltungsgericht einen Wechsel der Gerichtsschreiberin mit. Gleichzeitig wird die Vorinstanz aufgefordert, ihre Richtlinie R-67 in den im Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Januar 2020 gültig gewesenen Fassungen und Kopien weiterer Aktenstücke nachzureichen.

**C.h** Die Vorinstanz kommt dieser Aufforderung mit Eingabe vom 28. November 2024 nach.

**C.i** Mit Eingabe vom 4. Dezember 2024 ersucht die Beschwerdeführerin um Zustellung der nachgereichten Unterlagen und Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme.

**C.j** Mit Verfügung vom 5. Dezember 2024 heisst das Bundesverwaltungsgericht das Akteneinsichtsgesuch gut und setzt der Beschwerdeführerin eine Frist bis zum 23. Dezember 2024 zur Einreichung einer Stellungnahme an.

**C.k** Mit Eingabe vom 15. Januar 2025 nimmt die Beschwerdeführerin innerhalb der vom Bundesverwaltungsgericht erstreckten Frist Stellung. Sie führt zusammengefasst aus, dass die von der Vorinstanz auf Ersuchen des Bundesverwaltungsgerichts neu vorgelegten Dokumente ihren Standpunkt vollumfänglich bestätigten. Sie hält demnach an ihren bisherigen Ausführungen und an den gestellten Anträgen fest.

**C.l** Mit Stellungnahme vom 4. Februar 2025 lässt sich die Vorinstanz erneut vernehmen. Auch sie hält vollumfänglich an den bereits gemachten Ausführungen und an ihrem Antrag um Abweisung der Beschwerde fest.

**C.m** Mit Eingabe vom 17. Februar 2025 äussert sich die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme der Vorinstanz vom 4. Februar 2025. Sie bestätigt sämtliche ihrer bisherigen Eingaben und verweist auf die in der Beschwerde gestellten Anträge.

**C.n** Am 20. Februar 2025 wurde der Vorinstanz ein Doppel der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 17. Februar 2025 übermittelt.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern eine Vorinstanz im Sinne von Art. 33 VGG entschieden hat und keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 2 Abs. 4 VwVG). Nach Art. 3 Bst. e VwVG ist das VwVG auf das Verfahren der Zollveranlagung nicht anwendbar. Dieser Ausschluss bezieht sich jedoch nur auf das Verfahren bis und mit dem Erlass der zollrechtlichen Veranlagungsverfügung (BGE 142 II 433 E. 3.2.6). Auf spätere Verfahrensschritte sind die allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen des VwVG in vollem Umfang anwendbar, es sei denn, das Zollrecht kenne spezielle Bestimmungen (BGE 143 II 646 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-5201/2021 vom 20. September 2022 E. 1.1). Nicht anwendbar ist das VwVG auf das erstinstanzliche Verwaltungsstrafverfahren (Art. 3 Bst. c VwVG).

**1.3** Die angefochtene Verfügung ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme, was das Sachgebiet angeht (Art. 32 VGG), liegt nicht vor. Das BAZG bzw. dessen Direktionsbereich Strafverfolgung ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 33 Bst. d VGG).

**1.4** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist daher *grundsätzlich* einzutreten (vgl. nachfolgend E. 1.5 und 1.6).

## 1.5

**1.5.1** Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Nach der sog. Evidenztheorie ist eine Verfügung nur dann nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgrund fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht. Die Nichtigkeit ist jederzeit und von sämtlichen staatlichen Instanzen von Amtes wegen zu beachten; sie kann auch im Rechtsmittelverfahren festgestellt werden (vgl. statt vieler: BGE 150 II 244 E. 4.4; 138 II 501 E. 3.1; Urteile des BVGer A-5490/2022 vom 12. März 2024 E. 2.2.1; A-2117/2018 vom 5. März 2019 E. 1.3; A-5540/2013 vom 6. Januar 2014 E. 2.2.1 m.w.H.).

**1.5.2** Auf eine gegen einen nichtigen Entscheid erhobene Beschwerde ist mangels eines tauglichen Anfechtungsobjektes – da die nichtige Verfügung keinerlei Rechtswirkungen entfaltet (E. 1.5.1) – nicht einzutreten. Diesfalls ist die Nichtigkeit der Verfügung im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteile des BVGer A-5490/2022 vom 12. März 2024 E. 2.2.2; A-3398/2017 vom 7. März 2019 E. 2.2 m.w.H.).

**1.6** Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Überprüfung der angefochtenen Verfügung setzt voraus, dass auch die Vorinstanz ihrerseits zum Erlass der angefochtenen Verfügung zuständig gewesen ist (sog. *funktionelle Zuständigkeit*).

### 1.6.1

**1.6.1.1** Die Beschwerdeführerin macht erstens geltend, die Strafverfolgung, Zollfahndung Ost des BAZG sei für den Erlass der streitbetreffenen Verfügung nicht zuständig gewesen. Dies, weil gemäss Art. 4 Abs. 1 VOCV die *Oberzolldirektion* (auch: OZD) die VOCV vollziehe, sofern nicht das Bundesamt für Umwelt (BAFU) zuständig sei. Die OZD sei demnach vorliegend die einzige für den Erlass einer Verfügung zuständige Behörde. Angesichts dieses schwerwiegenden Mangels sei die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung anzuerkennen (Beschwerde, Rz. 37 ff.).

**1.6.1.2** Die Vorinstanz befindet sich – wie sie in der Vernehmlassung selbst ausführt – in einem umfassenden Transformationsprozess. Die diesbe-

züglich von der Beschwerdeführerin beanstandeten Unklarheiten hinsichtlich der Zuständigkeiten beim BAZG sind aufgrund des andauernden organisatorischen Wandels des BAZG nachvollziehbar. Die Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich aber als unbegründet:

Bei der streitbetroffenen Verfügung handelt es sich um eine Verfügung über die Leistungspflicht gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR. Voraussetzung dafür ist, dass Abgaben infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind (dazu unten, E. 4 und 8). Gemäss Art. 63 Abs. 1 VStrR werden die gestützt auf Art. 12 VStrR nachzuentrichtenden oder zurückzuerstattenden Abgaben, Vergütungen, Beiträge, Forderungsbeträge und Zinsen *gemäss den Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes* geltend gemacht.

Im Falle der VOC-Abgabe sieht die Zuständigkeit wie folgt aus: Die VOC-Lenkungsabgabe ist in Art. 35a und Art. 35c des Bundesgesetzes vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz (USG; SR 814.01) geregelt (siehe dazu im Detail nachfolgend E. 3.1.1 f.). Der Bundesrat regelt das Verfahren für die Erhebung und Rückerstattung der Abgaben auf flüchtigen organischen Verbindungen. Ist die Ein- oder Ausfuhr betroffen, so *gelten die entsprechenden Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung* (Art. 35c Abs. 3 USG). Die VOCV enthält weitere Ausführungsbestimmungen. Gemäss Art. 4 Abs. 1 VOCV vollzieht die *Oberzolldirektion* diese Verordnung, soweit nicht das Bundesamt für Umwelt (BAFU) zuständig ist. Sie berücksichtigt dabei die Fachmeinung des BAFU. Verfolgende und urteilende Behörde bei *Widerhandlungen* gegen die Vorschriften über die Lenkungsabgaben ist nach Art. 61a Abs. 4 USG (in den bis 31. Dezember 2024 gültig gewesenen Fassungen [AS 2016 2661, AS 2020 1269, AS 2020 2744]) das BAZG.

Innerhalb des BAZG ist für die Verfolgung von Widerhandlungen gegen das Zollgesetz (Art. 117 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]) die *Hauptabteilung Zollfahndung* zuständig (Art. 128 ZG i.V.m. Art. 240b der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01]). Die Hauptabteilung Zollfahndung verfügt auch über die *Leistungspflicht* nach Art. 12 Abs. 1 und 2 sowie 63 VStrR, wenn die von einer Widerhandlung betroffenen Zollabgaben und Abgaben nach nichtzollrechtlichen Bundesgesetzen (Art. 90 ZG) nicht bereits anlässlich einer Zollveranlagung veranlagt worden sind (vgl. Art. 117 ZG i.V.m. Art. 238 Abs. 1 ZV; Urteil des BVGer A-4346/2020 vom 23. Juni 2023 E. 1.4.3; für einen Anwendungsfall

siehe statt vieler: Urteil des BVGer A-1669/2021 vom 8. Februar 2023). Dies erhellt daraus, dass Art. 238 ZV (Verfügung über die Leistungspflicht) gleich wie die Zuständigkeitsnorm Art. 240b ZV im 5. Titel der Verordnung (Strafbestimmungen) enthalten ist, womit sie von der darin enthaltenen Zuständigkeitsregelung ebenfalls erfasst ist. Damit ist die Hauptabteilung Zollfahndung innerhalb des BAZG für den Erlass der streitbetroffenen Verfügung zuständig.

Wie die Vorinstanz im Rahmen der Vernehmlassung ausführt, wurde die 2019 geschaffene Hauptabteilung Zollfahndung mittlerweile in «Strafverfolgung» (bzw. heute «Direktionsbereich Strafverfolgung») umbenannt (Vernehmlassung Rz. 3). Dies lässt sich auch anhand des Organigramms des BAZG nachvollziehen (vgl. Organigramm vom 1. April 2024; abrufbar auf der Homepage des BAZG, [www.bazg.admin.ch](http://www.bazg.admin.ch) > Das BAZG > Organisation; letztmals abgerufen am 27. Februar 2025). Da es sich bei der Strafverfolgung des BAZG somit um die (unter diesem Namen nicht mehr existierende) Hauptabteilung Zollfahndung handelt, war diese zum Erlass der angefochtenen Verfügung über die Leistungspflicht zuständig.

Der Vollständigkeit halber ist zudem festzuhalten, dass der Direktionsbereich Strafverfolgung des BAZG ein Teil der Oberzolldirektion ist. Das BAZG gliedert sich gemäss Art. 91 Abs. 1 ZG in die Oberzolldirektion, die Zollkreisdirektionen und die Zollstellen. Die Oberzolldirektion ist Teil des «zivilen Teils» des BAZG und entspricht der obersten Stufe dieser dreistufigen Hierarchie (vgl. hierzu: RUDOLF DIETRICH, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 91 N 12 ff.). Im Rahmen der Reorganisation des BAZG wurden sechs Direktionsbereiche geschaffen, welche direkt dem Direktor des BAZG unterstellt sind (vgl. Organigramm Stand vom 1. April 2024, a.a.O.). Diese sechs Direktionsbereiche entsprechen somit der höchsten Hierarchiestufe unterhalb des Direktors und stellen zusammen die Oberzolldirektion dar (vgl. dazu Urteile des BVGer A-4346/2020 vom 23. Juni 2023 E. 1.5.1; A-2663/2021 vom 7. Juni 2023 E. 1.6.2.2). Da der Direktionsbereich Strafverfolgung damit Teil der Oberzolldirektion ist, erweist sich die Rüge der Beschwerdeführerin als gegenstandslos.

## **1.6.2**

**1.6.2.1** Die Beschwerdeführerin hält weiter mit Verweis auf frühere Urteile des Bundesverwaltungsgerichts fest, Nachforderungsverfügungen gestützt auf Art. 12 VStrR seien früher durch die Zollkreisdirektionen erlassen worden und hätten zunächst mit Beschwerde vor der Oberzolldirektion

angefochten werden können. Es stelle sich daher die Frage, ob der Erlass der Verfügung durch die Strafverfolgung nicht dazu führe, dass ihr faktisch ein verwaltungsinterner Rechtsbehelf entzogen werde (Beschwerde, Rz. 34 ff.).

**1.6.2.2** Es trifft zu, dass gewisse Nachforderungsverfügungen gestützt auf Art. 12 VStrR früher durch die Zollkreisdirektionen erlassen wurden und vor der OZD anfechtbar waren (vgl. statt vieler etwa Urteil des BVGer A-6121/2008 vom 6. September 2010). Gemäss Art. 2 Bst. b der per 1. Januar 2019 aufgehobenen Verordnung über die Strafkompetenzen der Eidgenössischen Zollverwaltung vom 4. April 2007 (AS 2007 1793) waren die *Zollkreisdirektionen* u.a. zum Erlass von Strafbescheiden und selbstständigen Einziehungsbescheiden bei Hinterziehung oder Gefährdung der VOC-Lenkungsabgabe *bis zu einem hinterzogenen oder gefährdeten Abgabebetrag von Fr. 20'000.– zuständig*. Andernfalls war die OZD zum Erlass von Entscheiden im Zusammenhang mit der Strafbeurteilung zuständig (Art. 1 Abs. 2 der aufgehobenen Verordnung über die Strafkompetenzen der Eidgenössischen Zollverwaltung vom 4. April 2007 [AS 2007 1793]; vgl. dazu das Urteil des BVGer A-5409/2009 vom 4. Februar 2011 E. 9.2.2). Erstinstanzliche Entscheide der Zollkreisdirektionen sind mit Beschwerde bei der Oberzolldirektion anfechtbar (Art. 116 Abs. 1<sup>bis</sup> ZG).

**1.6.2.3** Art. 240b ZV ist am 1. Januar 2019 in Kraft getreten (AS 2018 4671). Gleichzeitig wurde die vormals geltende Verordnung über die Strafkompetenzen der Eidgenössischen Zollverwaltung vom 4. April 2007 aufgehoben (AS 2018 4671; vgl. dazu die Medienmitteilung des Bundesrats vom 21. November 2018 und den dazugehörenden Kommentar der Eidgenössischen Zollverwaltung zum Verordnungspaket über Änderungen in den Bereichen Zollfahndung und Strafkompetenzen; abrufbar über [www.bazg.admin.ch](http://www.bazg.admin.ch) > BAZG > Aktuell > Medieninformationen > Medienmitteilungen > Bundesrat will Zollfahndung stärken; zuletzt abgerufen am 27. Februar 2025). Nach bisherigem Recht wäre angesichts der Höhe des vorliegend nachgeforderten Abgabebetrags (vgl. Sachverhalt Bst. B.d) die Zollkreisdirektion gemäss Art. 2 Bst. b der per 1. Januar 2019 aufgehobenen Verordnung über die Strafkompetenzen der Eidgenössischen Zollverwaltung vom 4. April 2007 (AS 2007 1793) *nicht* zuständig gewesen, womit die (direkte) Zuständigkeit der OZD gegeben gewesen wäre (E. 1.6.2.2). Es hätte demnach auch nach altem Recht in einem vergleichbaren Fall kein verwaltungsinterner Rechtsweg offen gestanden. Die Beschwerdeführerin kann folglich daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**1.6.3** Zusammengefasst war das BAZG, Strafverfolgung, Zollfahndung Ost für den Erlass der streitbetroffenen Verfügung über die Leistungspflicht zuständig. Der Antrag der Beschwerdeführerin, die angefochtene Verfügung sei wegen Unzuständigkeit für nichtig zu erklären, ist abzuweisen.

**1.7** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

## **1.8**

**1.8.1** Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVG 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (statt vieler: BGE 142 II 182 E. 2.3.3; Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1; Urteil des BVer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.1, je m.w.H.).

**1.8.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; 133 V 346 E. 5.4.2). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1; 146 II 359 E. 5.3; 141 V 139 E. 6.3.1; BVG 2010/33 E. 3.3.1; 2007/41 E. 3.3).

## 2.

**2.1** Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben Rechtsunterworfenen Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2; 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (vgl. Urteile des BGer 2C\_53/2011 vom 2. Mai 2011 E. 5.2; 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.1; A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.1; A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1).

Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten sind so zu interpretieren, wie die jeweils andere Seite sie nach Treu und Glauben verstehen durfte (BGE 126 II 97 E. 4b; Urteil des BGer 2C\_350/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 2.4). Diese Auslegung nach dem sog. Vertrauensprinzip hat aus der Sicht eines vernünftig und redlich urteilenden Empfängers der Willensäusserung zu erfolgen, wobei die Gesamtheit aller Umstände zu berücksichtigen ist (Urteile des BVGer A-2106/2017, A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 6; A-7673/2015 vom 29. Juni 2016 E. 3.1).

**2.2** Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten bei einer Person eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 143 V 95 E. 3.6.2; 134 I 23 E. 7.5; 129 I 161 E. 4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen hin erteilt werden. Nebst einer Vertrauensgrundlage müssen verschiedene weitere Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich Rechtsunterworfenen mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen können.

Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn:

- a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde,
- b) die Auskunft sich auf eine konkrete, die betroffene Person berührende Angelegenheit bezieht,
- c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilt hat, hierfür zuständig war oder der Adressat bzw. die Adressatin sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte,
- d) der Adressat bzw. die Adressatin die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte,
- e) der Adressat bzw. die Adressatin im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf,
- f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie
- g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (vgl. zum Ganzen: BGE 143 V 95 E. 3.6.2; 137 II 182 E. 3.6.2; 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVerfG A-2691/2022 vom 1. Dezember 2022 E. 2.6.2; A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2; A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.2).

**2.3** Als Dispositionen können auch Unterlassungen gelten. Relevant ist, dass der Adressat die Disposition im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft getroffen bzw. unterlassen hat. Die behördliche Auskunft muss somit für die nachteilige Disposition kausal gewesen sein. Ein solcher Kausalzusammenhang ist gegeben, wenn angenommen werden kann, der Adressat hätte sich ohne die fehlerhafte Auskunft anders verhalten. An den Beweis des Kausalzusammenhangs zwischen Auskunft und Disposition bzw. Unterlassung werden nicht allzu strenge Anforderungen gestellt. Der erforderliche Kausalitätsbeweis darf schon als geleistet gelten, wenn es aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als glaubhaft erscheint, dass sich der Betreffende ohne die fragliche Auskunft anders verhalten hätte (BGE 121 V 65 E. 2.b; Urteil des BVerfG 9C\_29/2022 vom 6. Dezember 2022 E. 4.2; Urteile des BVerfG C-2456/2020 vom 7. März 2023 E. 5.2.4; A-5409/2009 vom 4. Februar 2011 E. 2.8.5).

### 3.

#### 3.1

**3.1.1** Wer VOC einführt oder wer als Hersteller solche Stoffe in Verkehr bringt oder selbst verwendet, hat dem Bund grundsätzlich eine *Lenkungsabgabe* zu entrichten (Art. 35a Abs. 1 USG, Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG; zum Begriff der abgabepflichtigen VOC vgl. Art. 1 f. VOCV sowie Urteil des BVerfG A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 3.1 m.w.H.). Abgabepflichtig sind die bei der Einfuhr nach dem Zollgesetz Zahlungspflichtigen (Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG [noch mit Verweis auf das altrechtliche Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 {aZG, AS 42 287}; wobei von einem gesetzgeberischen Versehen auszugehen ist).

**3.1.2** Nach Art. 35a Abs. 3 USG von der Abgabe *befreit* sind VOC, die als Treib- oder Brennstoffe verwendet (Bst. a), durch- oder ausgeführt (Bst. b) oder so verwendet oder behandelt werden, dass die Verbindungen nicht in die Umwelt gelangen können (Bst. c).

**3.1.3** Abgaben werden *zurückerstattet*, wenn die Berechtigten nachweisen, dass die Abgabe entrichtet wurde und dass VOC so verwendet wurden, dass diese von der Abgabe befreit sind (Art. 18 Abs. 1 und 4 VOCV). Rückerstattungsansprüche, soweit sie nicht die Ausfuhr betreffen, verwirken, wenn die entsprechenden Anträge nicht innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres gestellt werden; sie erlöschen in jedem Fall zwei Jahre nach Eintritt des Rückerstattungsgrundes (Art. 19 VOCV in der vorliegend anwendbaren, bis 31. Dezember 2022 gültig gewesenen Fassung [AS 1997 2972]). Gemäss der seit dem 1. Januar 2023 gültigen Fassung von Art. 19 Abs. 1 VOCV kann das BAZG die sechsmo- natige Frist für die Einreichung des Rückerstattungsantrags in begründeten Fällen auf Gesuch hin um 30 Tage erstrecken (AS 2022 160).

**3.1.4** Art. 21 VOCV regelt die Voraussetzungen, gemäss denen die OZD Personen eine *Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC* erteilen kann («Verpflichtungsverfahren»). Dies war gemäss der vorliegend anwendbaren, bis zum 31. Dezember 2022 gültig gewesenen Fassung von Art. 21 Abs. 1 VOCV (AS 1999 604 und AS 2002 3117) namentlich bei Personen der Fall, die sich verpflichten, insgesamt jährlich mindestens 50 t VOC so zu verwenden oder so zu behandeln, dass sie nicht in die Umwelt gelangen können (Bst. a) oder zu exportieren (Bst. b). Die Bewilligung kann auch Personen erteilt werden, die Grosshandel mit VOC betreiben und einen durchschnittlichen Lagerbestand von mindestens 25 t VOC oder einen jährlichen Mindestumsatz von 50 t VOC nachweisen. In der seit dem

1. Januar 2023 gültigen Fassung von Art. 21 Abs. 1 Bst. a und b VOCV (AS 2022 160) wurde der Mindestbetrag auf 25 t VOC herabgesetzt. Zudem wurden weitere Konstellationen geschaffen, in denen eine Bewilligung erteilt werden kann (Art. 21 Abs. 1 Bst. c und d VOCV).

**3.1.5** Wer über eine Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC verfügt, muss eine VOC-Buchhaltung führen und eine VOC-Bilanz erstellen (Art. 10 VOCV). Die VOC-Bilanz muss gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a–e VOCV folgende Punkte umfassen: Eingänge, Lagerbestand, Ausgänge (Bst. a); in Gemischen oder Gegenständen verarbeitete Mengen (Bst. b); wiedergewonnene Mengen (Bst. c); im eigenen oder externen Betrieb eliminierte Mengen oder umgewandelte Mengen (Bst. d) und Restemissionen (Bst. e). Die Vollzugsbehörden können weitere Angaben verlangen (Art. 10 Abs. 3 VOCV). Die VOC-Bilanz ist auf einem amtlichen Formular zu erstellen, wobei die OZD auch andere Formen zulassen kann (Art. 10 Abs. 4 VOCV, vgl. Form. 55.30 «VOC-Bilanz» mit [bzw. ohne] Verpflichtungsverfahren, abrufbar unter [www.bazg.admin.ch](http://www.bazg.admin.ch) > Dokumente > Formulare, Merkblätter und Publikationen > Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOC]; abgerufen am 27. Februar 2025). Ist der Aufwand für die Erstellung der VOC-Bilanzen unverhältnismässig hoch, so kann die OZD Ausnahmen von den Abs. 1 und 2 gewähren (Art. 10 Abs. 5 VOCV). Gemäss dem amtlichen Formular 55.30b (VOC-Bilanz - MIT Verpflichtungsverfahren) ist jeder Eintrag zu belegen (Form 55.30b, S. 2).

**3.1.6** Bewilligungsinhaber müssen ihre VOC-Bilanz innert sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres bei der kantonalen Behörde einreichen (Art. 22 Abs. 1 VOCV). Die *Überprüfung* der VOC-Bilanzen nach Art. 10 VOCV ist grundsätzlich eine Aufgabe der Kantone (Art. 4 Abs. 4 Bst. c VOCV). Wurden VOC so verwendet, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, ist die VOC-Abgabe *nachzubezahlen* (Art. 22 Abs. 2 VOCV).

Gemäss Art. 22b VOCV (in der vorliegend anwendbaren, bis 31. Dezember 2022 gültig gewesenen Fassung [AS 2008 1765]) wird die Bewilligung nach Art. 21 VOCV ab Beginn des kommenden Geschäftsjahres für drei Jahre sistiert, wenn die VOC-Bilanz nicht vollständig oder nicht fristgerecht eingereicht wird (Abs. 1). Die OZD setzt eine Nachfrist an zur Nachreichung einer vollständigen VOC-Bilanz (Abs. 2). Verstreicht diese Nachfrist unbenützt, so setzt die OZD die nachzubezahlende Abgabe nach pflichtgemässigem Ermessen und unter Berücksichtigung der belasteten Ausgänge der Vorjahre fest (Abs. 4).

**3.1.7** Gemäss Art. 6 VOCV können die Vollzugsbehörden unangemeldet Kontrollen durchführen, insbesondere bei Abgabepflichtigen sowie bei Personen, die eine VOC-Bilanz erstellen müssen oder die ein Gesuch um Rückerstattung stellen (Abs. 1). Den Vollzugsbehörden sind auf Verlangen alle Auskünfte zu erteilen und Unterlagen vorzulegen, die für den Vollzug dieser Verordnung erforderlich sind (Abs. 2).

### **3.1.8**

**3.1.8.1** In der Richtlinie 67 «Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOC]» der Vorinstanz (nachfolgend: Richtlinie 67) wird in den von der Vorinstanz edierten Fassungen vom 1. Mai 2019 bzw. 1. Dezember 2019 – soweit vorliegend interessierend – Folgendes festgehalten:

#### **«2 Verpflichtungsverfahren**

##### **2.1 Allgemeines**

Personen, die über eine Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren verfügen, können VOC vorläufig abgabebefreit beziehen. Für VOC, die nicht so verwendet werden, dass sie von der Abgabe befreit sind (...), muss die Abgabe nachbezahlt werden. Der Verwendungsnachweis muss einmal jährlich mit der VOC-Bilanz erbracht werden. (...)

##### **2.5 Bezahlung der Abgabe**

(...)

##### **2.5.2 Nachbezahlung der Abgabe in den übrigen Verpflichtungsverfahren**

Für VOC, die so verwendet werden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, muss die Abgabe nachbezahlt werden. Die VOC-Bilanz gilt zugleich als Abgabedeclaration und dient vorbehältlich der amtlichen Prüfung als Grundlage für die Festsetzung der Abgabe. (...)

#### **3 Verfahren bei der Zollveranlagung**

(...)

##### **3.1.1.2 Anmeldung im Verpflichtungsverfahren**

Personen mit einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren können VOC vorläufig abgabebefreit einführen. (...).

Die anmeldepflichtige Person muss für VOC-haltige Waren in der Zollanmeldung folgende Angaben machen:

- VOC-Menge in kg;
- fünfstellige Bewilligungsnummer des ZOLL [BAZG] sowie Ausstellungsdatum der Bewilligung (die Bewilligung muss nicht vorgelegt werden);
- Zusatzabgabenartencode 700;
- Zusatzabgabenschlüssel 002.

### **3.1.1.3 Mehrwertsteuer**

Bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr ist die Lenkungsabgabe Teil der Bemessungsgrundlage für die MWST und zwar selbst dann, wenn der Importeur über eine Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren verfügt. Aus diesem Grund ist auch bei einer Zollanmeldung im Verpflichtungsverfahren (Zusatzabgabenschlüssel 002) die VOC-Menge in kg anzugeben.

### **3.1.2 Formelle und materielle Prüfung**

#### **3.1.2.1 Unstimmigkeiten in der Zollanmeldung**

Stellt die Zollstelle in der Zollanmeldung für Personen, die zum Zeitpunkt der Einfuhr im Besitz einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren sind, Unstimmigkeiten fest (z.B. keine VOC oder falscher VOC-Gehalt angemeldet), ist die Zollanmeldung feststellungsgemäss zu korrigieren und die Einfuhr im Verpflichtungsverfahren zu gewähren. (...)

#### **3.1.4 Nicht angemeldete Waren**

Stellt die Zollstelle fest, dass VOC-haltige Waren nicht angemeldet wurden, ist die nachträgliche Zollanmeldung im Verpflichtungsverfahren möglich, sofern die Ware im Zeitpunkt der Feststellung den Zollgewahrsam noch nicht verlassen hat. Andernfalls ist die nachträgliche Zollanmeldung im Verpflichtungsverfahren zu verweigern.

Bei unveranlagt ausgelieferten Waren ist die nachträgliche Anwendung des Verpflichtungsverfahrens nicht möglich (vgl. R-10-00).»

Unter Anhang I (Vorschriften über die Erstellung einer VOC-Bilanz):  
(...)

#### **«Kontrolle der VOC-Bilanz durch die kantonale Behörde**

Die kantonale Behörde

- prüft die Angaben auf formale Richtigkeit/Vollständigkeit;
- prüft die Angaben auf Plausibilität und Nachvollziehbarkeit (plausibel ist eine Bilanz, wenn die Stoffflüsse qualitativ den Kenntnissen und Erfahrungen unter Berücksichtigung der angewandten Verfahren entsprechen und quantitativ ausgewogene Relationen zwischen der Summe der Eingänge und Ausgänge ergeben);
- verlangt bei Bedarf weitere Unterlagen, Angaben und Informationen;
- Überprüft die Angaben und sichert die Plausibilität durch Einholen von Informationen oder im Rahmen von Betriebsbesuchen (Stichproben).»

**3.1.8.2** Vor Einführung der Richtlinie per 1. Januar 2018 erfolgten die externen Anweisungen zur Lenkungsabgabe in Form von Merkblättern. Dem Merkblatt «Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOC) – Merkblatt für das Verpflichtungsverfahren für Grosshändler nach Art. 21 Abs. 2 VOCV» (Stand Mai 2015; ediert von der Vorinstanz mit Zwischenverfügung vom 20. November 2024) war – soweit vorliegend interessierend – Folgendes zu entnehmen:

**«Ziff. 2 Einfuhr**

Personen mit Bewilligung im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens für Grosshändler können VOC vorläufig von der Lenkungsabgabe befreit einführen. In der Einfuhrzollanmeldung sind in Bezug auf die Lenkungsabgabe zusätzlich folgende Angaben zu machen:

- von der OZD erteilte Bewilligungsnummer und Ausstellungsdatum dieser Bewilligung
- VOC-Menge in kg
- Zusatzabgabenartencode (ZUAC) 700 und Zusatzabgabenschlüssel (ZUSCHL) 002

Die in den eingeführten Waren enthaltene VOC-Menge muss verbindlich angemeldet werden (die entsprechenden Angaben können auch vom Importeur bzw. Empfänger gemacht werden). (...)».

**3.2** Ist die Ein- oder Ausfuhr von VOC betroffen, so gelten die entsprechenden Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung (Art. 35c Abs. 3 Satz 2 USG, Art. 3 VOCV; Urteile des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.2, 3.5; A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 4.3 und 4.4.1 ff.).

**3.2.1** Grundlage der Veranlagung der VOC-Abgabe bei der Einfuhr bildet somit die *Zollanmeldung* (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese nimmt im schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (vgl. BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 [fortan: Zollkommentar], Art. 18 N 1 ff.). Das Zollverfahren ist vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 18 i.V.m. Art. 25 ZG) – und damit auch das Verfahren der Erhebung der VOC-Abgabe für Bewilligungsinhaber zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC (vgl. Art. 13 VOCV; Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.2.1).

**3.2.2** Die anmeldepflichtige Person trägt die volle Verantwortung für eine ordnungsgemässe – also vollständige und richtige – Zollanmeldung der grenzüberschreitenden Warenbewegungen (vgl. Art. 25 ZG). Das Zollrecht stellt hohe Anforderungen an die anmeldepflichtigen Personen bezüglich derer Sorgfaltspflichten (BGE 149 II 129 E. 3.4.1; 142 II 433 E. 2.1; 112 IV 53 E. 1a; Urteile des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.2.2; A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 4.1). Die anmeldepflichtige Person muss in der Zollanmeldung zusätzlich zu den sonstigen vorgeschriebenen Angaben gegebenenfalls auch Angaben machen, die zum Vollzug nicht-zollrechtlicher Erlasse des Bundes notwendig sind (Art. 79 Abs. 1 Bst. b ZV).

**3.2.3** Durch die Annahme der Zollanmeldung wird diese für die anmeldepflichtige Person verbindlich (Art. 33 Abs. 1 ZG). Dieser Grundsatz der Verbindlichkeit der angenommenen Zollanmeldung stellt einen Eckpfeiler des schweizerischen Zollrechts dar (Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567 ff. 584, 617; Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.4.2 m.w.H.). Der Gesetzgeber war sich indessen bewusst, dass dieser Grundsatz – starr angewandt – in gewissen Fällen zu unerwünschten, ungerechten Ergebnissen führen kann. In Einzelfällen erscheinen die Folgen eines kleinen Versehens (auch bei der Verwendung von EDV) mitunter als unverhältnismässig (zum Ganzen: Botschaft ZG [BBl 2004 567], 617; BGE 142 II 433 E. 3.2.6; Beispiele in Urteil des BVGer A-581/2016 vom 21. März 2017 E. 2.3). Daher gilt der Grundsatz der Verbindlichkeit der Zollanmeldung auch nach ihrer Annahme nicht absolut.

**3.2.4** Eine *Berichtigung* der Zollanmeldung ist unter gewissen Voraussetzungen gemäss Art. 34 ZG möglich (BGE 142 II 433 E. 2.2, 3.2; Urteile des BVGer A-6100/2022 vom 13. November 2023 2.7.2; A-8199/2015 vom 6. Oktober 2016 E. 2.3, je m.w.H.). Art. 34 Abs. 1 und 2 ZG regeln jene Berichtigungsfälle, in denen noch keine Veranlagungsverfügung ausgestellt wurde. Ist jedoch die Veranlagungsverfügung bereits ergangen, kann die anmeldepflichtige Person gemäss Art. 34 Abs. 3 ZG der Zollstelle innerhalb einer *Frist von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt, in dem die Waren den Gewahrsam der Zollverwaltung verlassen haben*, ein Gesuch um Änderung der Veranlagung einreichen, wobei gleichzeitig eine berichtigte Zollanmeldung eingereicht werden muss. Die 30-tägige gesetzliche Frist für ein Gesuch um Berichtigung ist eine Verwirkungsfrist, d.h. das Recht auf Berichtigung geht unter, wenn der Berechtigte oder Verpflichtete die Handlung nicht innert der Frist vornimmt (Urteile des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.4.3; A-587/2021 vom 12. Mai 2022 E. 2.1.5 m.w.H.).

**3.2.5** Ergänzend zur Berichtigung nach Art. 34 ZG regelt Art. 116 ZG das zollrechtliche *Beschwerdeverfahren*. Die Frist für die erste Beschwerde gegen die Veranlagung beträgt 60 Tage ab dem Ausstellen der Veranlagungsverfügung (Art. 116 Abs. 3 ZG). Allerdings kann gemäss Rechtsprechung – insbesondere nach Ablauf der 30-tägigen Berichtigungsfrist – nicht (mehr) zum Thema des ordentlichen Beschwerdeverfahrens gemacht werden, was bereits Gegenstand der Berichtigung gemäss Art. 34 ZG hätte bilden können (Urteile des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.5; A-2177/2016 vom 19. Juli 2016 E. 2.2.1, je m.w.H.). Sodann ist in Berichtigungsfällen ein Beschwerdeverfahren ohne abgeschlossenes Berichtigungsverfahren undenkbar (BGE 142 II 433 E. 3.2.9).

**3.3** Mit der Annahme der Zollanmeldung oder (unter anderen) im Falle der unterlassenen Anmeldung im Zeitpunkt der Verbringung der Ware über die Zollgrenze, entsteht die *Zollschuld* (Art. 69 ZG). Die Zollschuld wird mit ihrer Entstehung fällig (Art. 72 Abs. 1 ZG). Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin bzw. dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Zum entsprechenden Kreis gehören jene Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen, deren Auftraggeber sowie Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet bzw. damit beauftragt sind oder auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (Art. 70 Abs. 2 ZG).

### **3.4**

**3.4.1** Steuerobjekt der *Einfuhrsteuer* ist die Einfuhr von Gegenständen, einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)Inland

(Art. 52 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Zollschuldner nach Art. 70 ZG sind auch für die Einfuhrsteuer steuerpflichtig (Art. 51 Abs. 1 MWSTG).

**3.4.2** Die Steuer auf der Einfuhr wird im Normalfall auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben (Art. 54 Abs. 1 Bst. a - f MWSTG). Kann nicht auf das Entgelt abgestellt werden, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet. Als Marktwert gilt, was der Importeur oder die Importeurin auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten oder eine selbständige Lieferantin im Herkunftsland der Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG). In die Bemessungsgrundlage sind zudem unter anderem die ausserhalb des Inlandes sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer, einzubeziehen, soweit sie noch nicht darin enthalten sind (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG).

**3.4.3** Der Steuersatz für die Einfuhr der streitbetroffenen Waren betrug vorliegend 8 Prozent für die bis zum 31. Dezember 2017 durchgeführten Einfuhren und 7,7 Prozent für die zwischen dem 1. Januar 2018 und dem 22. Januar 2020 durchgeführten Einfuhren (Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen; Art. 55 Abs. 1 MWSTG in der jeweils anwendbaren Fassung [AS 2010 2055] bzw. [AS 2017 6305]).

#### **4.**

**4.1** Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Zoll- oder Steuervorteil verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Zoll- bzw. Mehrwertsteuergesetzgebung (vgl. Art. 118 ZG, Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG). Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Entsprechend findet bei Widerhandlungen in den jeweiligen Bereichen grundsätzlich das VStrR Anwendung (Urteile des BVGer A-4111/2021 vom 20. Dezember 2022 E. 3.5.1; A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.5.1 m.w.H.). Wer vorsätzlich oder fahrlässig eine Abgabe nach den Art. 35a, 35b oder 35b<sup>bis</sup> USG hinterzieht, gefährdet oder sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Abgabevorteil (Befreiung oder Rückerstattung von Abgaben) verschafft, begeht eine Widerhandlung gegen die Vorschriften über die VOC-Lenkungsabgabe (Art. 61a Abs. 1 USG in der bis

31. Dezember 2024 gültig gewesenen Fassung [AS 1984 1122, 2003 4215]). Es gelten die Bestimmungen des VStrR (Art. 62 Abs. 2 USG).

Gemäss der seit dem 1. Januar 2025 gültigen Fassung von Art. 61a Abs. 1 USG (AS 2024 376) begeht eine *Hinterziehung* von Lenkungsabgaben, wer vorsätzlich sich oder einer anderen Person einen unrechtmässigen Abgabevorteil im Zusammenhang mit der Abgabe nach Artikel 35a verschafft, namentlich die Abgabe hinterzieht oder die Abgabebefreiung, -vergütung oder -rückerstattung unrechtmässig erwirkt. Eine *Gefährdung* von Lenkungsabgaben begeht gemäss dem per 1. Januar 2025 eingefügten Art. 61b USG (AS 2024 376), wer vorsätzlich (Abs. 1) oder fahrlässig (Abs. 3) a. für die Abgabebearbeitung nach Artikel 35a Absatz 1 massgebende Daten und Gegenstände nicht oder unrichtig deklariert; b. in einem Antrag auf Abgaberückerstattung nach Artikel 35c Absatz 3 erhebliche Tatsachen verschweigt oder über solche Tatsachen unwahre Belege vorlegt; c. als auskunftspflichtige Person unwahre Angaben macht (Art. 46); d. Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäss führt, ausfertigt, aufbewahrt oder vorlegt oder seiner Auskunftspflicht nicht nachkommt (Art. 46); e. die ordnungsgemässe Durchführung einer Kontrolle erschwert, behindert oder verunmöglicht (Art. 46 Abs. 1); oder f. gegen eine Ausführungsvorschrift, deren Übertretung der Bundesrat für strafbar erklärt, verstösst. Mit diesen Änderungen von Art. 61a und Art. 61b USG werden die Tatbestände der Hinterziehung und der Gefährdung von Lenkungsabgaben näher konkretisiert (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 16. September 2022 zur Revision des CO2-Gesetzes für die Zeit nach 2024, BBl 2022 2651, S. 93-94).

**4.2** Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Dies gilt «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person» (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (BGE 149 II 129 E. 3.6; 129 II 160 E. 3.2; 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BVGer A-4111/2021 vom 20. Dezember 2022 E. 3.5.2).

**4.3** Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete», das heisst für die Zollabgaben jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG (E. 3.3) entsprechen. Sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt. Sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie nichts von der falschen bzw. fehlenden Deklaration gewusst haben (BGE 107 Ib 198 E. 6c und d) und wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteile des BGer 2C\_912/2015 vom 20. September 2016 E. 5.2 m.w.H.; 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 6.7.2). Sie gelten als direkt unrechtmässig bevorteilt, weil sie die geschuldeten Abgaben infolge der Widerhandlung nicht entrichten mussten. Der Genuss dieses Vorteils soll den Leistungspflichtigen mit dem Institut der Nachleistungspflicht entzogen werden. Diese Personen – für welche die gesetzliche Vermutung eines unrechtmässigen Vermögensvorteils gilt – haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag (Art. 70 Abs. 3 ZG; Urteil des BVer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.5.3 m.w.H.). Abgabepflichtig für die VOC-Abgabe sind die bei der Einfuhr nach dem Zollgesetz Zahlungspflichtigen (Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG; E. 3.1.1).

## **5.**

**5.1** Im vorliegenden Fall ist in tatsächlicher Hinsicht unbestritten, dass der Beschwerdeführerin zwischen Januar 2016 und Januar 2020 gewisse Fehler bei der Zollanmeldung von der VOC-Abgabe unterliegenden Waren unterlaufen sind und dass sie gewisse eingeführte Mengen VOC entgegen ihrer Pflicht nicht in die VOC-Bilanzen für die entsprechenden Betriebsstandorte eingetragen hat (vgl. Beschwerde, Rz. 86). Die Beschwerdeführerin hat zusammengefasst im streitbetroffenen Zeitraum als Importeurin:

- Im Jahr 2016 mehrmals VOC-haltige Waren («Light Cycle Oil» [LCO] und «Light Virgin Naptha» [LVN]) ohne Deklaration des VOC-Gehalts eingeführt. Es wurden anlässlich der Einfuhren weder die VOC-Abgabe noch auf der VOC-Abgabe lastende Mehrwertsteuern erhoben. Auch wurden die betreffenden Mengen an VOC nicht in die VOC-Bilanzen der Beschwerdeführerin für die Betriebsstandorte (Betriebsstandort 1 bzw. 2) eingebucht. Teilweise wurde bei der Einfuhr eine falsche Zolltarifnummer angegeben;
- am (Datum im Jahr 2016) VOC-haltiges, nicht-odoriertes Propan ohne Deklaration des VOC-Gehalts eingeführt, wodurch weder die VOC-Abgabe noch die darauf lastende Mehrwertsteuer erhoben wurden. Diese

Einfuhr wurde durch die zuständige Zollstelle am 25. April 2019 nachträglich korrigiert, wodurch die auf der VOC-Abgabe lastende Mehrwertsteuer (nicht aber die VOC-Abgabe) nacherhoben wurde. Die betreffende Menge an VOC wurde nicht in die VOC-Bilanz für den Betriebsstandort 2 eingebucht;

- im Jahr 2018 mehrmals VOC-haltige Waren («Reformate») korrekt unter Anwendung des Verpflichtungsverfahrens angemeldet, die eingeführten Mengen an VOC aber nicht in die VOC-Bilanzen für den Betriebsstandort 2 eingebucht. Es wurden keine VOC-Abgaben entrichtet;
- in den Jahren 2019 und 2020 mehrmals VOC-haltige Waren («High Sulphur Heavy Gasoil» [HSGO]) zwar mit dem richtigen VOC-Gehalt im Veranlagungstext angemeldet, dabei aber in der Rubrik «Zusatzabgaben» keine Deklaration der VOC-Abgaben vorgenommen. Die eingeführten Mengen VOC wurden in die VOC-Bilanzen für den Betriebsstandort 1 eingebucht. Mangels Zusatzabgabenartencode wurden anlässlich der Einfuhr die auf der VOC-Abgabe lastenden Mehrwertsteuern nicht erhoben.

Im Rahmen der Unternehmenskontrolle (vgl. Sachverhalt Bst. B.a) hat das BAZG anhand der Verzollungsdossiers berechnet, welchen VOC-Gehalt die streitbetroffenen Waren aufwiesen bzw. welche Mengen an VOC hätten deklariert werden müssen. Diese Werte wurden vom zuständigen Mitarbeiter der Beschwerdeführerin bestätigt und werden von dieser im Beschwerdeverfahren nicht bestritten (vgl. [...] [vertraulich], act. Nr. 01.01.01/0100-0118; Replik der Beschwerdeführerin vom 15. Juni 2023, Rn. 31, 34). Gestützt auf die so ermittelten Werte lassen sich die insgesamt 24 Vorfälle tabellarisch wie folgt zusammenfassen:

Datum	Produkt	Tarifnr.	VOC Gewicht Kg	Deklaration VOC Einfuhr	Einbuchung VOC-Bilanz	VOC-Abgaben (Fr.)	MWST VOC erhoben	MWST Betrag (Fr.)
(X.X.2016)	LCO	2710.1994	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LCO	2710.1994	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211;	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)

		Richtig: 2710.1291						
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2016)	Propan	2711.1290	(...)	Nein, mit nach- träglicher	Nein	(...)	Ja	(...)

				Korrektur durch BAZG (25.4.2019)				
(X.X.2016)	LVN	Angemeldet: 2710.1211; Richtig: 2710.1291	(...)	Nein	Nein	(...)	Nein	(...)
(X.X.2018)	Refor- mate	2707.5090	(...)	Ja	Nein	(...)	Ja	(...)
(X.X.2018)	Refor- mate MOGAS	2710.1291	(...)	Ja	Nein	(...)	Ja	(...)
(X.X.2018)	HSGO	2710.1999	(...)	Ja	Ja	(...)	Nein	(...)
(X.X.2018)	Refor- mate	2707.5090	(...)	Ja	Nein	(...)	Ja	(...)
(X.X.2018)	Refor- mate	2707.5090	(...)	Ja	Nein	(...)	Ja	(...)

(X.X.2019)	HSGO	2710.1999	(...)	Nur im Veran- lagungstext.	Ja	(...)	Nein	(...)
(X.X.2019)	HSGO	2710.1999	(...)	Nur im Veran- lagungstext	Ja	(...)	Nein	(...)
(X.X.2019)	HSGO	2710.1999	(...)	Nur im Veran- lagungstext	Ja	(...)	Nein	(...)
(X.X.2019)	HSGO	2710.1999	(...)	Nur im Veran- lagungstext)	Ja	(...)	Nein	(...)
(X.X.2019)	HSGO	2710.1999	(...)	Nur im Veran- lagungstext	Ja	(...)	Nein	(...)
(X.X.2019)	HSGO	2710.1999	(...)	Nur im Veran- lagungstext	Ja	(...)	Nein	(...)
(X.X.2020)	HSGO	2710.1999	(...)	Nur im Veran- lagungstext	Ja	(...)	Nein	(...)

**5.2** Umstritten ist, ob die Beschwerdeführerin verpflichtet ist, die VOC-Lenkungsabgabe bzw. die darauf anfallende Mehrwertsteuer für die betroffenen Produkte nachzuentrichten bzw. ob die angefochtene Verfügung über die Leistungspflicht rechtmässig ist.

**5.2.1** Die Beschwerdeführerin beruft sich zum einen auf den Vertrauensschutz. Das BAZG sowie die zuständigen kantonalen Behörden hätten die streitbetroffenen VOC-Bilanzen der Betriebsstandorte 1 und 2 kontrolliert und als richtig befunden. Sie habe daher darauf vertrauen dürfen, dass ihr Vorgehen bezüglich der Zollanmeldungen und der Angaben in den VOC-Bilanzen korrekt war. Unter Berücksichtigung des Verbots widersprüchlichen Verhaltens sowie des Vertrauensschutzes dürfe das BAZG die strittigen Beträge daher nicht einfordern. Die angefochtene Verfügung sei für nichtig zu erklären.

Überdies – so weiter die Beschwerdeführerin – habe sie die VOC-Abgabe auf den streitbetroffenen Produkten im Zeitpunkt der Einfuhr gar nicht entrichten müssen, da sie das Verpflichtungsverfahren anwende und Befreiungstatbestände vorlägen (Beschwerde, Rz. 86 ff.). Es würden alle eingeführten Stoffe zur Herstellung von Treib- und Brennstoffen verwendet, weshalb die Voraussetzungen für eine Befreiung gemäss Art. 35a Abs. 3 Bst. c USG bzw. Art. 35a Abs. 3 Bst. a USG erfüllt seien. Mit der verfügten Nachbelastung werde sie (die Beschwerdeführerin) alleine aufgrund eines Fehlers in der Tarifierung – wobei in einigen Fällen nicht einmal ein Tarifierungsfehler vorgelegen habe, sondern nur die Angaben in den VOC-Bilanzen unvollständig gewesen seien – zur Zahlung der VOC-Abgaben verpflichtet, obwohl sie materiell die Voraussetzungen für eine Befreiung erfülle. Dies sei als klarer Verstoss gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip zu werten. Dass das BAZG sich überdies geweigert habe, ihr nach der Kontrolle eine Fristerstreckung für die Berichtigung der VOC-Bilanzen zu gewähren, stelle einen überspitzten Formalismus dar und verstosse gegen Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 9 BV. Sollte die Nacherhebung der VOC-Abgaben bestätigt werden, läge eine definitive Abgabebelastung vor, da das Rückerstattungsverfahren von ihr infolge Verwirkung nicht mehr beansprucht werden könne. Die Verwirkungsfristen gemäss Art. 19 VOCV seien nämlich zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung des BAZG im Jahr 2022 bereits abgelaufen gewesen. Eine Nacherhebung der VOC-Abgabe unter diesen Umständen würde auch dem Zweck der Abgabe als Lenkungsabgabe zuwiderlaufen. Die Verfügung solle für nichtig erklärt werden.

Auch seien die Voraussetzungen für eine Nachbelastung gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Sie habe nämlich keinen Vorteil erlangt, da sie das Verpflichtungsverfahren anwende und die Voraussetzungen für die Befreiung von der VOC-Abgabe erfüllt seien. Damit sei eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung von Art. 12 Abs. 2 VStrR nicht gegeben. Dies müsse zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung führen, soweit sie die Erhebung der VOC-Abgabe betreffe. Überdies hätten die kantonalen und eidgenössischen Behörden die VOC-Bilanzen validiert, was erneut bestätige, dass die geplante Nacherhebung nicht gesetzeskonform sei.

**5.2.2** Die Vorinstanz ist demgegenüber der Auffassung, die fraglichen Abgaben seien in objektiver Hinsicht hinterzogen worden und müssten daher nachentrichtet werden. Mit der Einreichung der VOC-Bilanzen der betreffenden Jahre und dem Ergehen von diesbezüglichen Verfügungen (i.d.R. sog. «Nuller-Bilanzen», mit denen weder eine Abgabe erhoben noch eine solche rückerstattet wurde) sei das Veranlagungsverfahren in den jeweiligen Fällen rechtskräftig abgeschlossen worden. Eine Nachfrist für die Berichtigung der VOC-Bilanzen sei daher ausgeschlossen. Im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens könnten die eigentlich bei der Einfuhr fälligen VOC-Abgaben jährlich abgerechnet werden. Bedingung dafür sei es aber, dass die vom Verpflichtungsverfahren betroffenen VOC überhaupt erfasst, d.h. anlässlich der Einfuhr in den Zollanmeldungen deklariert und in die VOC-Bilanz eingebucht worden seien. Dies sei vorliegend nicht geschehen.

Die von der Beschwerdeführerin erwähnten Schreiben des BAZG hätten eine *formelle* Prüfung und Kontrolle durch die Sektion VAR des BAZG bestätigt und die VOC-Bilanzen als richtig befunden. Daraus lasse sich jedoch nicht ableiten, dass die VOC-Bilanzen auch materiell korrekt seien. Sie genügten daher nicht, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen. Sinn und Zweck einer formellen Prüfung sei nicht die Durchsicht der VOC-Buchhaltungen der Beschwerdeführerin, sondern zu überprüfen, ob u.a. die Veranlagungsverfügungen, die VOC-Bilanzen, die entsprechenden Belege und Beilagen übereinstimmen. Im Falle der Beschwerdeführerin seien teilweise bereits falsche Veranlagungsverfügungen ausgestellt worden, weil diese die VOC-Abgabe bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nicht angemeldet habe. Dies habe sowohl die VOC-Bilanzen als auch die Verfügungen verfälscht. Es sei ihr (der Vorinstanz) anlässlich der formellen Kontrolle keinesfalls möglich gewesen, festzustellen, dass die Veranlagungsverfügungen,

geschweige denn die VOC-Bilanzen, nicht korrekt waren und Falschmeldungen seitens der Beschwerdeführerin getätigt wurden. Letzterer sei vielmehr eine erhöhte Sorgfaltspflicht zugekommen. Überdies habe die Beschwerdeführerin nach Erhalt der Schreiben auch keine Dispositionen getroffen, welche den in den Schreiben und Veranlagungsverfügen des BAZG enthaltenen Sachverhalt betreffen.

## **6.**

**6.1** In einem ersten Schritt ist auf den Einwand der Beschwerdeführerin einzugehen, es sei auf die Nacherhebung zu verzichten, da sie über eine Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren verfüge und die streitbetreffenden Einfuhren materiell die Voraussetzungen für eine Befreiung von der VOC-Abgabe erfüllen würden (Beschwerde, Rz. 86 ff.).

## **6.2**

**6.2.1** Die Beschwerdeführerin ist bzw. war im Zeitpunkt der streitbetreffenden Einfuhren unbestrittenermassen Inhaberin einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren (Sachverhalt Bst. A.b). Daraus folgt jedoch nicht, dass sie der VOC-Abgabe unterliegende Mengen an VOC auch ohne Deklaration anlässlich der Zollanmeldung und ohne Einbuchung in die VOC-Bilanz abgabebefreit einführen durfte:

**6.2.2** Auf die Ein- und Ausfuhr von VOC sind die Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung anwendbar (E. 3.2). In der Botschaft des Bundesrates vom 7. Juni 1993 zu einer Änderung des Bundesgesetzes über den Umweltschutz (BBI 1993 II 1445; nachfolgend: Botschaft des Bundesrates vom 7. Juni 1993) wird dazu erläuternd ausgeführt, dass auf Importen die Abgaben nach dem üblichen Zollabfertigungsverfahren (Deklaration, Rechnungstellung usw.) erhoben werden (BBI 1993 II 1445, 1535). In der Zollanmeldung ist somit bei der VOC-Abgabe unterliegenden Waren der VOC-Gehalt zu deklarieren, da es sich um Angaben handelt, die zum Vollzug des USG notwendig sind (E. 3.2.2). Rechtsprechungsgemäss gelten die Verfahrensbestimmung der Zollgesetzgebung überdies auch im Rahmen des – lediglich auf Verordnungsstufe geregelt – Verpflichtungsverfahrens, soweit die Ein- oder Ausfuhr von VOC betroffen ist (Art. 3 VOCV; Urteile des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.2, 5.3; A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 5.2, 5.3.3; A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 4.3, 4.4.1 ff.). Dies entspricht auch der Verwaltungspraxis, wonach eine anmeldepflichtige Person VOC-haltige Waren auch im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens in der Zollanmeldung zu deklarieren und dabei die VOC-Menge in kg, die Bewilligungsnummer für das

Verpflichtungsverfahren und den einschlägigen Zusatzabgabenartencode und Zusatzabgabenschlüssel anzugeben hat (E. 3.1.8).

**6.2.3** Mit Bezug auf die *Entstehung* der Abgabeforderung ist sodann Folgendes festzuhalten: Die VOCV enthält keine ausdrücklichen Regelungen zur Entstehung der Abgabeforderung bei der *Einfuhr* von VOC-haltigen Waren (sie enthält eine Regelung zur Entstehung der Abgabeforderung im *Inland*, vgl. Art. 12 VOCV). Bei der Einfuhr kommt jedoch, wie bereits erwähnt, das Verfahren der Zollgesetzgebung (zumindest sinngemäss: Art. 3 VOCV) zur Anwendung (E. 6.2.2). Gemäss Art. 69 ZG entsteht die Zollschuld mit der *Annahme der Zollanmeldung* oder (unter anderen) im Falle der unterlassenen Anmeldung im *Zeitpunkt der Verbringung der Ware über die Zollgrenze* (E. 3.3). Sie wird mit der Entstehung fällig (E. 3.3). Daraus folgt, dass auch die VOC-Abgabe grundsätzlich mit der Annahme der Zollanmeldung bzw. im Falle einer unterlassenen Zollanmeldung im Zeitpunkt der Verbringung der Ware über die Zollgrenze entsteht und fällig wird.

Eine Ausnahme dazu schafft das *Verpflichtungsverfahren*. Werden VOC-haltige Waren im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens eingeführt, sind sie *vorläufig abgabebefreit*, d.h. die Abgabe entsteht zwar bei der Einfuhr, wird anlässlich der Einfuhr aber nicht erhoben. Die Abgabe wird mit *bedingter Zahlungspflicht* veranlagt, d.h. sie wird anhand der eingeführten Menge an VOC errechnet und auf der Veranlagungsverfügung ausgewiesen (vgl. act. 01.06.01/0010 für eine ordnungsgemäss angemeldete Einfuhr). Die Inhaber einer Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC sind verpflichtet, nachträglich mittels einer VOC-Bilanz über die Festsetzung einer allfälligen Nachzahlung «abzurechnen» (ausführlich: Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 5.4). Die Abgabe muss nachbezahlt werden, wenn die eingeführten VOC so verwendet werden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind (Art. 22 Abs. 2 VOCV). Überdies kann die OZD die Abgabe unter bestimmten Voraussetzungen nach pflichtgemäßem Ermessen festsetzen und nachfordern (Art. 22b Abs. 4 VOCV). In diesen Fällen fällt die vorläufige Befreiung dahin und aus der bedingten wird eine definitive Zahlungspflicht. Wird hingegen mittels der VOC-Bilanz nachgewiesen, dass das eingeführten VOC gemäss Art. 35a Abs. 3 USG von der Abgabe befreit sind, wird die *Abgabebefreiung* definitiv und die Abgabe muss nicht nachbezahlt werden.

## 6.3

**6.3.1** Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, die streit betroffenen Einfuhren von der VOC-Abgabe unterliegenden Waren hätten gar

keine Zahlungspflicht ausgelöst (Beschwerde, Rz. 89), kann ihr damit mit Bezug auf die *streitbetroffenen Einfuhren von LVN und LCO sowie die Einfuhr von Propan* (E. 5.1) nicht gefolgt werden. Bei diesen wurden in der Zollanmeldung die eingeführten Mengen an VOC nicht angemeldet (weder im Veranlagungstext noch mittels Zusatzabgabenartencode) und auch die Bewilligungsnummer für das Verpflichtungsverfahren wurde nicht angegeben (vgl. act. 01.06.02/0044 ff.; E. 3.1.8). Es handelt sich somit um Fälle einer unterlassenen Anmeldung der eingeführten Mengen an VOC. Die Abgabeforderung für diese eingeführten Mengen an VOC entstand – in sinngemässer Anwendung der Zollgesetzgebung – im Zeitpunkt der Verbringung der Waren über die Zollgrenze und wurde auch in diesem Zeitpunkt fällig.

**6.3.2** Dass die Beschwerdeführerin Inhaberin einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahrens war, kann daran nichts ändern. Zur Erläuterung kann wiederum die Zollgesetzgebung bzw. die darauf fussende Rechtsprechung herangezogen werden. So können etwa (unter bestimmten Voraussetzungen) im Rahmen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung ausländische Waren unter Befreiung von den Einfuhrzollabgaben ins Zollgebiet eingeführt werden (Art. 9, 58 ZG). Wird die Zollanmeldung jedoch *unterlassen*, entstehen die Zoll- und Einfuhrsteuerschulden im Zeitpunkt, in dem die Waren über die Zollgrenze verbracht werden. Diese Zoll- und Steuerschulden bleiben nach der Rechtsprechung auch dann geschuldet, wenn die nicht angemeldete Ware später wieder ausgeführt wird, *selbst wenn rückblickend bei ordnungsgemässer Anmeldung allenfalls eine Abgabebefreiung möglich gewesen wäre* (Urteil des BGer 9C\_717/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 3.2.1 m.w.H.). Hintergrund dieser Rechtsprechung ist laut Bundesgericht der Umstand, dass bei einer Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung im Zeitpunkt der Verbringung der Ware in das Zollgebiet noch nicht feststeht, ob dereinst die Voraussetzungen für die Abgabebefreiung erfüllt sein werden. Sie ermöglicht den Zollbehörden, sicherzustellen, dass die übrigen Voraussetzungen der (definitiven) Abgabebefreiung eingehalten sind (Urteil des BGer 9C\_717/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 3.2.1). Gleiches gilt etwa bei einer unterlassenen Anmeldung für das Transitverfahren oder bei einem ungültigen Ursprungsnachweis. Auch in diesem Fall sind bei einem Verbringen der Waren ins Zollgebiet ohne Zollanmeldung bzw. ohne gültigen Ursprungsnachweis die Zollabgaben geschuldet, auch wenn die Waren andernfalls vielleicht die Voraussetzungen für eine Befreiung von den Zollabgaben erfüllt hätten (BGE 89 I 542 E. 2; Urteile des BGer 2C\_3/2022 vom 17. Mai 2022 E. 3.2; 2C\_32/2011 vom 7. April 2011 E. 3.2).

Die Überlegungen des Bundesgerichts zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung lassen sich auf das Verpflichtungsverfahren übertragen. Ohne ordnungsgemässe Anmeldung der eingeführten Mengen an VOC ist es für die Zollbehörden auch bei Inhabern einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren nicht möglich, zu überprüfen, ob mit Bezug auf die eingeführten Mengen an VOC die Voraussetzungen einer Befreiung von der VOC-Abgabe gemäss Art. 35a Abs. 3 USG erfüllt sind. Diesfalls hätten sie nämlich keine Kontrolle über die tatsächlich eingeführten Mengen an VOC, weshalb sie auch nicht überprüfen könnten, ob die Inhaber einer Bewilligung sämtliche Eingänge von VOC in ihren VOC-Bilanzen aufführen (zur diesbezüglichen Kontrolle: nachfolgend E. 7). Eine ordnungsgemässe Zollanmeldung muss daher auch im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens Voraussetzung für eine Abgabebefreiung sein. Ob die materiellen Voraussetzungen einer Abgabebefreiung bei ordnungsgemässer Zollanmeldung (und korrekter Einbuchung in die VOC-Bilanzen) gegeben gewesen *wären*, ist daher nicht entscheidend (vgl. in diesem Sinne [mit Bezug auf das Erfordernis ordnungsgemässer *Zollausfuhr*deklarationen]: Urteile des BVGer A-5000/2023 vom 3. Juni 2024 [angefochten vor BGer] E. 10.3; A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 5; A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 4.3; A-3994/2009 vom 19. Mai 2011 E. 4.1).

**6.3.3** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann in der Nachbelastung der Abgabe bei unterlassenen oder unrichtigen Zollanmeldungen auch kein Verstoss gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit oder gegen das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung erblickt werden. Weitere Ausführungen dazu erübrigen sich, da aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV für eine Nichtanwendung bundesgesetzlicher Bestimmungen ohnehin kein Raum besteht, wenn eine Norm vom Bundesgesetzgeber so gewollt ist und innerhalb des diesem eröffneten Regelungsermessens liegt. Dies ist hier der Fall, da die VOC-Abgabepflicht und deren Befreiung in einem Bundesgesetz klar normiert ist (E. 3.1.1 f.). Auch verweist Art. 35c Abs. 3 USG ausdrücklich auf die Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung. Zudem wäre es der Beschwerdeführerin möglich gewesen, die unrichtigen Zollanmeldungen nachträglich zu berichtigen (vgl. E. 3.2.4; Richtlinie 67 Ziff. 3.5; vgl. dazu etwa das Urteil des BVGer A-581/2016 vom 21. März 2017). Dadurch wird dem Verhältnismässigkeitsprinzip trotz der Formstrenge des Zollverfahrens Rechnung getragen.

**6.3.4** Ein allfälliger Rückerstattungsanspruch für bezahlte Abgaben für VOC, die so verwendet wurden, dass diese von der Abgabe befreit sind, *verwirkt*, wenn der entsprechende Antrag nicht innerhalb von sechs

Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres gestellt wird; er erlöscht in jedem Fall zwei Jahre nach Eintritt des Rückerstattungsgrundes (E. 3.1.3). Es trifft demnach wohl zu, dass allfällige Rückerstattungsansprüche mit Bezug auf die streitbetroffenen VOC, die im Laufe des Jahres 2016 eingeführt wurden, zum Zeitpunkt des Abschlusses der Überprüfung durch das BAZG im Juni 2022 (Sachverhalt Bst. B.a) bereits verwirkt waren. Dies zu überprüfen, ist allerdings nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Insoweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend machen will, eine definitive Abgabebelastung würde im Widerspruch zum gesetzlichen System und dem Ziel der Lenkungsabgabe stehen (Beschwerde, Rz. 95 ff.), kann ihr jedenfalls nicht gefolgt werden. Eine Verwirkungsfrist bewirkt, dass nach deren Ablauf selbst ein an sich einmal bestehender Anspruch nicht mehr geltend gemacht werden kann, und zwar unabhängig vom Gesetzeszweck (vgl. Urteil des BVerG A-3410/2012 vom 21. Januar 2013 E. 3.4.2). Dass die VOC-Abgabe die Belastung der durch die VOC verursachten Umweltbeeinträchtigungen und nicht die fiskalische Belastung eines finanziellen Ertrages bezweckt, ist demnach nicht entscheidend (zu Sinn und Zweck der Lenkungsabgabe siehe Urteil des BVerG A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1.4 m.w.H.).

**6.4** Mit Bezug auf die streitbetroffenen Einfuhren von *Reformate bzw. Reformate MOGAS* (E. 5.1) erfolgte eine ordnungsgemässe Zollanmeldung der eingeführten Mengen VOC unter Hinweis auf das Verpflichtungsverfahren bzw. Angabe der Bewilligungsnummer, einschliesslich Zusatzabgabenartencode und Zusatzabgabeschlüssel (02 – Verpflichtungsverfahren). Die VOC-Abgaben wurden provisorisch veranlagt (act. Nr. 01.06.02/0133 ff.). Hingegen wurden die eingeführten Mengen an VOC von der Beschwerdeführerin – anders als gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a VOCV vorgeschrieben – nicht als Eingänge in den VOC-Bilanzen aufgeführt. Die Beschwerdeführerin muss sich also eine unrichtige bzw. unvollständige Deklaration der eingeführten Mengen an VOC in den VOC-Bilanzen vorwerfen lassen. Da mit Bezug auf diese vier Einfuhren der Vertrauensschutz greift (nachfolgend E. 7), muss an dieser Stelle jedoch nicht weiter auf diese Einfuhren eingegangen werden.

**6.5** Mit Bezug auf die acht streitbetroffenen Einfuhren von *HSGO* wurde die Menge eingeführten VOCs in den Einfuhrzollanmeldungen (im Veranlagungstext) deklariert und in die VOC-Bilanzen aufgenommen. Die Vorinstanz hat daher – trotz unvollständiger Deklaration in den Einfuhrzollanmeldungen – auf eine Nachforderung verzichtet. Die auf den VOC-Abgaben lastende Mehrwertsteuer wurde jedoch nicht bezahlt (E. 5.1). Bei

der Einfuhr geschuldete Abgaben sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer miteinzubeziehen (E. 3.4.2). Nach der Praxis des ESTV ist die VOC-Lenkungsabgabe selbst dann Teil der Bemessungsgrundlage für die MWST, wenn der Importeur über eine Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren verfügt (E. 3.1.9). Gründe für eine Nichtbeachtung dieser Praxis werden von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht und sind für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich (E. 1.8.2). Die von der Vorinstanz nachbelasteten Mehrwertsteuern sind somit geschuldet. Die Mehrwert- bzw. Einfuhrsteuerschulden entstanden ebenfalls im Zeitpunkt der Verbringung der Ware über die Zollgrenze (Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 69 Bst. c ZG).

## 7.

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob sich die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den von ihr erstellten VOC-Bilanzen erfolgreich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen kann (E. 2.1 f.).

**7.1** Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die VOC-Bilanzen für ihren *Betriebsstandort 1* für die Jahre 2016-2018 am 20. September 2017, 7. März 2019 bzw. 28. November 2019 beim (zuständigen kantonalen Amt) eingereicht (vgl. act. Nr. 01.06.01/0005 ff., 01.06.01/0054 ff., 01.06.01/107 ff., 01.06.01/0174 ff.). Das (zuständige kantonale Amt) prüfte die VOC-Bilanzen und übermittelte sie anschliessend an die damalige EZV, wobei in den Übermittlungsschreiben betreffend die Bilanzen der Jahre 2016 und 2018 jeweils festgehalten wurde, die VOC-Bilanzen seien aus Sicht des (zuständigen kantonalen Amtes) gutzuheissen (Schreiben vom 2. Oktober 2017 [act. Nr. 01.06.01/0088; Bilanz 2016], Schreiben vom 2. Dezember 2019 [act. Nr. 01.06.01/0195; Bilanz 2018]). Betreffend die VOC-Bilanz für das Jahr 2017 hielt das (zuständige kantonale Amt) fest, diese sei aus Sicht des (zuständigen kantonalen Amtes) mit Vorbehalten gutzuheissen (Schreiben vom 14. März 2019 [act. Nr. 01.06.01/0122]). Anschliessend hielt die EZV betreffend die VOC-Bilanz 2016 in einem Schreiben an die Beschwerdeführerin Folgendes fest: «Das (zuständige kantonale Amt) hat uns Ihre VOC-Bilanz zugestellt. Wir haben sie kontrolliert und als richtig befunden. Für Ihre Mitarbeit danken wir Ihnen bestens» (Schreiben vom 4. Oktober 2017 [act. Nr. 01.06.01/0089]). Betreffend die VOC-Bilanzen 2017 und 2018 erliess die EZV kein solches Schreiben. Die EZV stellte der Beschwerdeführerin aber betreffend die VOC-Bilanz 2017 die darin ausgewiesene, nachzubehaltende Lenkungsabgabe über Fr. (...) in Rechnung (Verfügung vom 27. Juli 2019, act. Nr. 01.06.01/0124). Betreffend die VOC-Bilanz 2018 verfügte die EZV die Rückerstattung der Lenkungsabgabe

über Fr. (...) im Einklang mit den Angaben der Beschwerdeführerin (Verfügung vom 19. Februar 2020, act. Nr. 01.06.01/0197).

Die VOC-Bilanzen für den *Betriebsstandort 2* für die Jahre 2016-2018 wurden von der Beschwerdeführerin am 29. Juni 2017, 29. Juni 2018 bzw. 27. Juni 2019 beim (zuständigen kantonalen Amt) eingereicht (act. Nr. 01.06.01/0090 ff., 01.06.01/0125 ff., 01.06.01/0198 ff.). (Das zuständige kantonale Amt) leitete die Bilanzen daraufhin nach bestandener Prüfung an die (damalige) EZV weiter (Schreiben vom 26. Juli 2017, act. Nr. 01.06.01/0105 [VOC-Bilanz 2016]; Schreiben vom 16. August 2018, act. Nr. 01.06.01/0172 [VOC-Bilanz 2017]; Schreiben vom 7. August 2019, act. Nr. 01.06.01/0253 [VOC-Bilanz 2018]). Die Prüfung bestand aus den folgenden Punkten:

*«1. Contrôle du bilan*

*1.1 Cases «Requérant» et «Personne compétente» remplies: OUI*

*1.2 Indication sur le type de COV remplie: OUI*

*1.3 Calculs, additions et report en page 2, 3 et 4, en ordre: OUI*

*1.4 Page 4 datée et signée: OUI*

*1.5 Cases «Annexes au chiffres» cochées correctement: OUI*

*2. Contrôle des annexes*

*2.1 Sommes, calculs et report des annexes au bilan, en ordre pour toutes les annexes : OUI*

*2.2 Annexe 1/3/5/12 :*

*2.2.1 Vérification de l'exactitude des données inscrites et des remarques explicatives : OUI*

*2.2.2 Tous les achats sont livrés durant l'exercice (Jahr) : OUI ».*

Anschliessend hielt die EZV betreffend die VOC-Bilanzen 2016-2018 in Schreiben an die Beschwerdeführerin fest, die Bilanzen seien von der EZV «kontrolliert und als richtig befunden» worden (Schreiben vom 16. August 2017, act. Nr. 01.06.01/0106; Schreiben vom 27. August 2018, act. Nr. 01.06.01/0173; Schreiben vom 13. August 2019, act. Nr. 01.06.01/0254).

## **7.2**

**7.2.1** Wie oben dargelegt (E. 6.2.3), dient die VOC-Bilanz den Inhabern einer Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC der «Abrechnung» und damit der Festsetzung einer allfälligen Nachzahlung. Sie hat u.a. sämtliche Eingänge von VOC auszuweisen. Die VOC-Bilanz ist grundsätzlich auf einem amtlichen Formular zu erstellen und muss innert sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres bei der kantonalen

Behörde eingereicht werden (E. 3.1.5 f.). Bewilligungsinhaber, die die Abgabe nachzubezahlen haben für VOC, die nicht so verwendet wurden, dass sie von der Abgabe befreit sind, müssen der kantonalen Behörde eine Abgabedeklaration innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres einreichen (Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 22 Abs. 2 VOCV).

**7.2.2** Die Überprüfung der VOC-Bilanzen erfolgt grundsätzlich durch die Kantone (E. 3.1.6). Praxisgemäss werden die VOC-Bilanzen von den zuständigen kantonalen Behörden namentlich hinsichtlich der formalen Richtigkeit/Vollständigkeit und der Plausibilität/Nachvollziehbarkeit der deklarierten Summen von Ein- und Ausgängen von VOC geprüft (E. 3.1.8.1). Die OZD ist dagegen dafür zuständig, einen allfälligen nachzubezahlenden Abgabebetrag nachzufordern (E. 3.1.6). Sie hat Bewilligungsinhabern im Falle einer *nicht fristgerecht eingereichten oder unvollständigen* VOC-Bilanz eine Nachfrist zu setzen und setzt die nachzubezahlende Abgabe nach pflichtgemäßem Ermessen fest, wenn diese Nachfrist unbenutzt verstreicht (E. 3.1.6).

### 7.3

**7.3.1** Bei den Schreiben, mit welchen die (damalige) EZV der Beschwerdeführerin mitteilte, die VOC-Bilanzen kontrolliert und als richtig befunden zu haben (betreffend die VOC-Bilanz des Jahres 2016 des Betriebsstandorts 1 sowie die VOC-Bilanzen der Jahre 2016-2018 des Betriebsstandorts 2), handelt es sich um konkrete, auf die Beschwerdeführerin bezogene Zusicherungen. Diese wurden überdies auch von der zuständigen Amtsstelle erlassen (E. 7.2.2). Sie eignen sich also grundsätzlich als Vertrauensgrundlage, gestützt auf welche sich die Beschwerdeführerin – sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind – auf den Vertrauensschutz berufen kann (E. 2.2 f.).

**7.3.2** Die OZD ist u.a. – wie eben gezeigt (E. 7.2.2) – dafür zuständig, Bewilligungsinhabern eine Nachfrist anzusetzen, wenn deren VOC-Bilanzen *unvollständig* sind. Wie das BAZG ausführt, wird anlässlich der Entgegennahme der VOC-Bilanzen eine *formelle* Kontrolle durchgeführt. Im Rahmen dieser *formellen* Kontrolle wird u.a. kontrolliert, ob die Veranlagungsverfügungen, die VOC-Bilanzen, die entsprechenden Belege und Beilagen übereinstimmen und wie viele VOC-Einfuhren und Ausfuhren das betreffende Unternehmen mit den Zusatzabgabenartencodes und Zusatzabgabenschlüssel 700/001 und 700/002 angemeldet hat (Vernehmlassung, Rn. 15; Duplik, Rn. 16-17). Solche Abgleiche zwischen den deklarierten Mengen in den VOC-Bilanzen und den Zollunterlagen werden – das zeigt

auch die Rechtsprechung – in der Praxis effektiv vorgenommen (vgl. etwa Urteile des BVGer A-5000/2023 vom 3. Juni 2024 Sachverhalt Bst. A.e [angefochten vor BGer]; A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 Sachverhalt Bst. D; A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 Sachverhalt Bst. A.c). D.h., das BAZG überprüft in seinen EDV-Systemen, wie viele VOC-Einfuhren ein bestimmtes Unternehmen im einschlägigen Zeitraum mit dem Zusatzabgabenartencode 700 und den einschlägigen Zusatzabgabeschlüsseln angemeldet hat. Wenn über sämtliche so registrierten Einfuhren in der VOC-Bilanz abgerechnet wird (Nachweis, dass die betreffenden Mengen VOC von der Abgabe befreit sind oder Abrechnung über die geschuldete Abgabe), gilt die VOC-Bilanz als *vollständig*.

**7.3.3** Im vorliegenden Fall wurde auf den besagten Schreiben ausdrücklich und ohne jeglichen Vorbehalt bestätigt, dass eine Kontrolle durchgeführt wurde und dass die VOC-Bilanzen «richtig» seien (E. 7.1). Gestützt auf diese klare Aussage durfte die Beschwerdeführer nach Treu und Glauben (E. 2.1) davon ausgehen, dass die von ihr eingereichten *VOC-Bilanzen mit den sie betreffenden Zollunterlagen übereinstimmen*; und dass somit sämtliche von ihr im entsprechenden Zeitraum *ordnungsgemäss angemeldeten* und eingeführten Mengen an VOC *in den Bilanzen erfasst* waren. Die Überprüfung der Übereinstimmung zwischen den im Zollverfahren angemeldeten Mengen an VOC und in den VOC-Bilanzen aufgeführten Mengen an VOC ist nämlich gerade *Gegenstand der «formellen» Kontrolle* des BAZG (E. 7.3.2). Überdies setzt das BAZG Bewilligungsinhabern eine *Nachfrist*, wenn deren VOC-Bilanzen *unvollständig* sind (E. 3.1.6), was im Falle der Beschwerdeführerin nicht erfolgte. Die Beschwerdeführerin durfte demnach nach Treu und Glauben davon ausgehen, dass sie in den VOC-Bilanzen über alle bei der Einfuhr *ordnungsgemäss angemeldeten* Mengen an VOC abgerechnet hatte.

Insoweit die Beschwerdeführerin hingegen geltend macht, sie habe gestützt auf die Schreiben auch darauf vertrauen dürfen, dass ihr Vorgehen *hinsichtlich aller Zollanmeldungen* richtig gewesen sei, kann ihr nicht gefolgt werden. Für eine ordnungsgemässe Zollanmeldung ist die Beschwerdeführerin – dem Selbstdeklarationsprinzip entsprechend – selbst verantwortlich (E. 3.2.3, 6.2.2). Wie oben dargelegt, hat die Beschwerdeführerin verschiedene Einfuhren von VOC-haltigen Waren fälschlicherweise als nicht-VOC-haltig angemeldet (E. 6.3.1). Diese Einfuhren waren demgemäss in den EDV-Systemen des BAZG auch nicht unter dem einschlägigen Zusatzabgabenartencode 700 bzw. dem Schlüssel für das Verpflichtungsverfahren (002) registriert. Sie waren beim im Rahmen der formellen

Kontrolle durchgeführten Abgleich zwischen den in den VOC-Bilanzen aufgeführten und den zur Einfuhr angemeldeten Mengen an VOC deshalb nicht ohne Weiteres erkennbar. Ob die Beschwerdeführerin sämtliche tatsächlich eingeführten Mengen an VOC ordnungsgemäss als solche angemeldet hat, konnte und musste das BAZG im Rahmen der durchgeführten formellen Prüfung der VOC-Bilanzen nicht kontrollieren. Dazu hätte sie die tatsächliche Beschaffenheit sämtlicher von der Beschwerdeführerin eingeführten Waren überprüfen müssen, was ohne Einsicht in die Buchhaltung der Beschwerdeführerin nicht oder nur sehr begrenzt möglich gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin durfte die Schreiben der (damaligen) EZV demnach nicht als Zusicherung verstehen, dass in den VOC-Bilanzen über sämtliche *tatsächlich*, d.h. auch ohne ordnungsgemässe Anmeldung, eingeführten Mengen VOC abgerechnet worden ist.

Schliesslich ergaben sich auch aus dem Gesamtkontext keine Hinweise, dass das BAZG eine derart umfassende Kontrolle der Einfuhren der Beschwerdeführerin hätte vorgenommen haben können. Eine Überprüfung sämtlicher Einfuhren der Beschwerdeführerin auf mögliche nicht deklarierte Mengen an VOC beansprucht in personeller und zeitlicher Hinsicht beträchtliche Ressourcen. Solche vertieften Kontrollen werden nicht anlässlich der Entgegennahme der VOC-Bilanzen, sondern durch Unternehmensprüfer vor Ort bei den jeweiligen Unternehmen durchgeführt (vgl. E. 3.1.7, 3.1.8; Duplik, Rn. 16). In Anbetracht der Tatsachen, dass die Beschwerdeführerin keine weitergehenden Unterlagen einreichte und die Prüfungen rasch und ohne weitere Korrespondenz jeweils innert weniger Tage bzw. Wochen abgeschlossen waren, liess nichts darauf schliessen, dass eine umfassende Prüfung hätte stattgefunden haben können. Dass der für die Unternehmensprüfung zuständige Zollinspektor im Nachhinein davon ausging, dass die meisten der fehlenden Einbuchungen in die VOC-Bilanz im Rahmen der formellen Überprüfung der VOC-Bilanzen hätten festgestellt werden können (vgl. act. Nr. 01.01.01/0100-0118, Rubrik 4.1), vermag daran nichts zu ändern.

**7.3.4** Zusammengefasst ist das Vorliegen einer Vertrauensgrundlage mit Bezug auf diejenigen Einfuhren von VOC, die im Rahmen der Zollanmeldung ordnungsgemäss deklariert, aber nicht in die VOC-Bilanzen eingebucht wurden, zu bejahen. Dies war betreffend die vier streitbetroffenen Einfuhren von Reformate bzw. Reformate MOGAS vom 18. Juni 2018, 26. Juni 2018, 29. November 2018 und 5. Dezember 2018 der Fall (E. 5.1). Auf diese bzw. die dazu eingereichte VOC-Bilanz für das Jahr 2018 des Betriebsstandorts 2 bezieht sich das Schreiben der EZV vom 13. August

2019 (act. Nr. 01.06.01/0254), mit welchem die Korrektheit der VOC-Bilanz 2018 ausdrücklich bestätigt wurde. Keine Vertrauensgrundlage liegt hingegen mit Bezug auf die nicht ordnungsgemäss angemeldeten Einfuhren von LVN, LCO und Propan vor (E. 5.1). Die streitbetroffenen Einfuhren von HSGO wurden zwar nicht ganz korrekt angemeldet (E. 6.5), sie wurden aber in die VOC-Bilanzen aufgenommen und die VOC-Abgabe wurde nicht nachgefordert, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

**7.4** Als weitere Voraussetzung ist für eine erfolgreiche Berufung auf den Vertrauensschutz u.a. vorausgesetzt, dass die sich auf die Vertrauensgrundlage berufende Person im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf (E. 2.2). Als Dispositionen können auch Unterlassungen gelten (E. 2.3).

**7.4.1** Mit Bezug auf die streitbetroffenen Einfuhren von Reformate bzw. Reformate MOGAS ist das Vorliegen solcher Dispositionen zu bejahen. Im Falle einer Mitteilung, dass ihre VOC-Bilanz unvollständig sei (Art. 22b Abs. 2 VOCV), wäre der Beschwerdeführerin eine Nachfrist für das Einreichen der vollständigen VOC-Bilanz anzusetzen gewesen (E. 3.1.6). Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kann davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin die VOC-Bilanz diesfalls nachträglich korrigiert und die fehlenden Mengen an VOC eingebucht hätte. Allenfalls hätte sie eine Überprüfung der von ihr angegebenen Eingänge auch dann vorgenommen, wenn auf dem Schreiben zumindest ein entsprechender Vorbehalt angebracht gewesen wäre. Jedenfalls kann davon ausgegangen werden, dass sich die Beschwerdeführerin ohne die ausdrückliche Bestätigung der Richtigkeit ihrer VOC-Bilanz anders verhalten hätte (E. 2.3).

**7.4.2** Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass mit Bezug auf die streitbetroffenen Einfuhren von LCN, LVN und Propan hingegen auch keine nachteiligen Dispositionen ersichtlich sind. Die streitbetroffenen VOC-Abgaben entstanden mit der *Einfuhr* der fraglichen Waren (E. 6.3.1). Um im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens in den Genuss der Befreiung von den angefallenen VOC-Abgaben zu kommen, hätte die Beschwerdeführerin zunächst die korrekte Veranlagung der streitbetroffenen Waren veranlassen müssen, etwa mittels einer Berichtigung der unrichtigen Zollanmeldungen oder allenfalls einer Beschwerde gegen die Veranlagungsverfügungen (E. 3.2.4 f., 6.2.3). Dies wäre zum Zeitpunkt des Erhalts der Schreiben der EZV allerdings nicht mehr möglich gewesen. Die VOC-Bilanzen für das Jahr 2016, in welchem die Einfuhren stattfanden, wurden erst am 29. Juni 2017 (Betriebsstandort 2) bzw. am 20. September 2017

(Betriebsstandort 1) eingereicht (E. 7.1). Die Fristen für eine Berichtigung der Zollanmeldungen oder eine Beschwerde gegen die Veranlagungsverfügungen waren zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen (E. 2.3 f.). Auch aus diesem Grund ist eine Berufung auf das Vertrauensprinzip hinsichtlich dieser Einfuhren nicht möglich.

**7.5** Die Vorinstanz ist der Auffassung, die Beschwerdeführerin könne sich nicht auf den Vertrauensschutz berufen, da sie zur Entstehung der fehlerhaften Verfügung beigetragen habe. Das Gesetzmässigkeitsinteresse überwiege folglich gegenüber dem durch diese geltend gemachten Vertrauensschutzinteresse (Duplik, Rn. 21). Es trifft zu, dass die Beschwerdeführerin die Einreichung der unvollständigen VOC-Bilanz 2018 für den Betriebsstandort 2 zu verantworten hat. Ihr berechtigtes Vertrauen gründet aber gerade auf der Zusicherung, dass ihre VOC-Bilanz überprüft und für richtig, d.h. auch *vollständig*, befunden worden sei. Damit unterscheidet sich der vorliegende Fall von in der Literatur zitierten Konstellationen, bei welchen etwa eine erteilte Bewilligung widerrufen wurde, weil im diesbezüglichen Gesuch unrichtige Angaben gemacht wurden (BGE 98 Ib 241 E. 4B; zitiert in PIERRE TSCHANNEN/MARKUS MÜLLER/MARKUS KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, § 31 N 876). Denn anders als in der letztgenannten Konstellation, erweist sich der Verzicht auf die Einforderung der VOC-Abgabe im vorliegenden Fall nicht oder zumindest nicht ohne weiteres als *materiell* unrichtig (was näher zu prüfen sein wird). Vielmehr erweist sich die VOC-Bilanz nachträglich als *unvollständig*, obwohl gerade die Vollständigkeit Gegenstand der Prüfung der EZV war.

Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin in Anwendung des Vertrauensprinzips zu erlauben, ihre VOC-Bilanz 2018 für den Betriebsstandort 2 nachträglich zu korrigieren und allenfalls den Nachweis zu erbringen, dass die betroffenen Mengen VOC so verwendet wurden, dass sie gestützt auf Art. 35a Abs. 3 USG von der Abgabe befreit sind. Die Beschwerdeführerin hat gemäss ihren eigenen Angaben bereits im Dezember 2022 eine korrigierte VOC-Bilanz für das Geschäftsjahr 2018 (Betriebsstandort 2) beim (zuständigen kantonalen Amt) eingereicht (vgl. Replik der Beschwerdeführerin vom 15. Juni 2023 Rz. 36 ff. und Beilage 4). In dieser korrigierten VOC-Bilanz wurden die ursprünglich zu Unrecht nicht eingebuchten Mengen VOC betreffend die Einfuhren von Reformate / Reformate MOGAS eingebucht und es wurde angegeben, die Ausgangsstoffe seien vollständig in Treib- und Brennstoffe umgewandelt worden. Eine Überprüfung dieser korrigierten VOC-Bilanz fand – soweit für das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der Akten ersichtlich – nicht statt. Die

Angelegenheit ist daher zur Überprüfung der korrigierten VOC-Bilanz 2018 für den Betriebsstandort 2 (in Zusammenarbeit mit der zuständigen kantonalen Behörde) bzw. zur Festlegung einer möglicherweise zu bezahlenden Abgabe für nicht von der Abgabe befreite Mengen VOC an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**7.6** Zusammengefasst kann sich die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die vier streitbetroffenen Einfuhren von Reformate / Reformate MOGAS erfolgreich auf den Vertrauensschutz berufen. Mit Bezug auf die übrigen streitbetroffenen Einfuhren sind die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes hingegen nicht gegeben.

## **8.**

Schliesslich ist mit Bezug auf die übrigen Einfuhren (LCO, LVN, Propan, HSGO) auf den Einwand der Beschwerdeführerin einzugehen, die Voraussetzungen der Leistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR seien nicht gegeben, da sie keinen Vorteil erlangt habe (Beschwerde, Rz. 109 ff.).

## **8.1**

**8.1.1** Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Gemäss Art. 61a Abs. 1 USG begeht eine Widerhandlung gegen die Vorschriften über die Lenkungsabgaben, wer vorsätzlich oder fahrlässig eine Abgabe nach den Art. 35a, 35b oder 35b<sup>bis</sup> USG hinterzieht, gefährdet oder sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Abgabevorteil (Befreiung oder Rückerstattung von Abgaben) verschafft (E. 4.1 f.). In der Botschaft des Bundesrates vom 7. Juni 1993 wird mit Bezug auf Art. 61a USG ausgeführt, dass dadurch im Zusammenhang mit der Verpflichtung, eine Lenkungsabgabe zu entrichten, drei Verhaltensweisen mit Strafe bedroht werden: das *Hinterziehen* der geschuldeten Abgabe, d.h. das widerrechtliche Vorenthalten der geschuldeten Abgabe durch Nichterfüllen von Deklarations- und Meldepflichten; das *Gefährden* der geschuldeten Abgabe, d.h. vorbereitende Handlungen oder Unterlassungen, die auf eine Hinterziehung abzielen oder abzielen können; das *Verschaffen eines unrechtmässigen Abgabevorteils* und der Versuch dazu (BBI 1993 II 1445, 1536).

**8.1.2** Mit Bezug auf die streitbetroffenen Einfuhren von *LCO, LVN und Propan* hat die Beschwerdeführerin die ordnungsgemässe Zollanmeldung der eingeführten Mengen VOC unterlassen und ist somit ihren Deklarationspflichten nicht nachgekommen. Da die VOC-Abgabe ausserhalb des

Verpflichtungsverfahrens im Zeitpunkt der Verbringung der Waren über die Zollgrenze entstand und fällig wurde (E. 3.3, 6.3.2), dürfte es sich um eine Hinterziehung der VOC-Abgabe handeln (widerrechtliches Vorenthalten der geschuldeten Abgabe durch Nichterfüllen von Deklarations- und Meldepflichten). Gleiches gilt für die Mehrwert- bzw. Einfuhrsteuern auf der VOC-Abgabe, die infolge eines Fehlers in der Zollanmeldung anlässlich der Einfuhren von HSGO zu Unrecht nicht erhoben wurden (Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG; vgl. dazu Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 8.4 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021]; JACQUES PITTET, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 96 N. 48). Ob es sich im Einzelfall um eine Gefährdung oder eine Hinterziehung der Abgaben handelte, ist jedoch ohnehin nicht entscheidend, da in beiden Fällen eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung vorliegt (E. 8.1.1; Art. 62 Abs. 2 USG). Infolge dieser Widerhandlungen wurde die VOC-Abgabe nicht erhoben. Dass die VOC-Abgabe bei ordnungsgemässer Anmeldung im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens möglicherweise nicht geschuldet gewesen wäre, ist – wie oben ausgeführt (E. 6.3.2) – nicht entscheidend.

## **8.2**

**8.2.1** Leistungs- oder rückleistungspflichtig ist gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages (E. 4.3).

**8.2.2** Als Importeurin der Waren gehört die Beschwerdeführerin zum Kreis der Abgabepflichtigen (E. 3.3, 4.3). Damit gehört sie auch zum Kreis der gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen (E. 4.3). Sie gilt ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (E. 4.3). Ein Vorteil im Sinne einer ungerechtfertigten Bereicherung ist somit nicht vorausgesetzt. Die Voraussetzungen für eine Nachleistungspflicht der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR sind gegeben.

**8.2.3** Die Vorinstanz hat die entsprechenden VOC-Abgaben bzw. die Einfuhrsteuer zu Recht bei der Beschwerdeführerin nachgefordert.

**8.2.4** Schliesslich wird die Nachforderung in rechnerischer Hinsicht zu Recht nicht bestritten.

**9.**

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde mit Bezug auf die vier streitbetroffenen Einfuhren von Reformate / Reformate MOGAS bzw. die auf den entsprechenden Mengen VOC erhobene VOC-Abgabe als begründet (E. 7.5). Ein Grund für die Nichtigkeit (vgl. E. 1.5.1) der angefochtenen Verfügung über die Leistungspflicht vom 9. November 2022 besteht nicht. Die Beschwerde ist im Umfang der auf diese Einfuhren anfallenden VOC-Abgaben in Höhe von insgesamt Fr. (...)– (Fr. [...]– + Fr. [...]– + Fr. [...]– + Fr. [...]–) sowie der darauf anfallenden Verzugszinsen teilweise gutzuheissen. Der Beschwerdeführerin ist aufgrund des Vertrauensprinzips die Gelegenheit einzuräumen, nachträglich ihre korrigierte VOC-Bilanz 2018 für den Betriebsstandort 2 überprüfen zu lassen und allenfalls den Nachweis zu erbringen, dass die betroffenen Mengen VOC so verwendet wurden, dass sie gestützt auf Art. 35a Abs. 3 USG von der Abgabe befreit sind. Die Angelegenheit ist zu diesem Zweck an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

**10.**

**10.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteile des BVGer A-5154/2021 vom 29. August 2022 E. 5.4; A-6100/2022 vom 13. November 2023 E. 5.1). Vorliegend obsiegt die Beschwerdeführerin im Umfang von rund einem Viertel (bezüglich der Abgabeforderungen in Höhe von Fr. (...)– von insg. Fr. (...)). Es rechtfertigt sich daher, ihr die Verfahrenskosten von insg. Fr. 32'500.– im Umfang von drei Viertel (Fr. 24'375.–) aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 32'500.– ist in diesem Umfang zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Restbetrag im Umfang von Fr. 8'125.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**10.2** Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen. Gemäss Art. 8 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) umfasst die Parteientschädigung die Kosten

der Vertretung sowie allfällige weitere Auslagen der Partei. Im vorliegenden Fall obsiegt die Beschwerdeführerin im Umfang von rund einem Viertel. Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Die Parteientschädigung ist im vorliegenden Verfahren, mangels Kostennote, praxisgemäss auf Fr. 12'200.– festzusetzen.

*(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 7.5 und 9) teilweise gutgeheissen. Die Verfügung der Vorinstanz wird mit Bezug auf Nachforderungen im Umfang von Fr. (...)– zzgl. Verzugszinsen aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 32'500.– festgesetzt werden, werden der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 24'375.– auferlegt. Der in Höhe von Fr. 32'500.– einbezahlte Kostenvorschuss wird in diesem Umfang zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 8'125.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 12'200.– zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)